



A exigência do imposto sobre produtos industrializados na revenda de mercadoria importada no mercado interno

Autor: Ricardo Nüske

Juiz Federal

publicado em 30.04.2015

 [\[enviar este artigo\]](#)

 [\[imprimir\]](#)

Sumário: Introdução. 1 A base constitucional do imposto sobre produtos industrializados – IPI. 2 Os critérios constitucionais para a instituição do imposto sobre produtos industrializados – IPI. 3 A base legal do imposto sobre produtos industrializados – IPI. 4 O fato gerador para incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI. 5 O contribuinte do imposto sobre produtos industrializados. 6 A incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI na importação e na saída da mercadoria do estabelecimento importador para revenda no mercado interno. 7 As divergências no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Considerações finais. Referências.

Resumo

A modificação do posicionamento da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça quanto ao reconhecimento da ilegalidade da cobrança do IPI na revenda da mercadoria importada no mercado interno afeta inúmeros institutos de Direito Tributário. Ao afastar a equiparação de importador com industrial para classificar o importador como sujeito passivo da relação jurídica em que incide o imposto sobre produtos industrializados sobre a revenda de mercadoria importada no mercado interno, resta mitigada tal técnica para justificar a incidência tributária.

Com a nova posição, restou também reforçada a crítica da ausência de aplicação da compensação de tributos em situações em que a “não cumulatividade” é obrigatória por imposição do legislador constitucional, ao tratar do imposto sobre produtos industrializados.

A decisão proferida no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.411.749-PR ainda aguarda o voto condutor da decisão divergente vencedora, mas configura verdadeira quebra de paradigma quantos aos processos interpretativos e já deixa estampadas as novas reflexões que se avizinham sobre toda a matéria tributária.

Introdução

O presente trabalho tem por objetivo a abordagem do tema da cobrança do imposto sobre produtos industrializados (IPI) na revenda de produtos importados no mercado interno.

A questão da incidência do IPI na revenda de produtos importados no mercado interno, até junho de 2014, vinha recebendo entendimento favorável na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça. O posicionamento da Segunda Turma do STJ consistia em que o IPI incidiria em dois momentos: no ato do desembaraço aduaneiro e na revenda desse produto importado no mercado interno. A Primeira Turma do STJ, por sua vez, tinha entendimento pretérito no sentido de que, em se tratando de empresa importadora, o fato gerador do IPI ocorria unicamente

por ocasião do desembaraço aduaneiro, não sendo acolhida a tese de que o IPI também incidiria na comercialização do produto importado no mercado interno.

Em razão da decisão proferida no REsp 1.411.749/PR, em 11 de junho de 2014, a Primeira Seção do STJ, por maioria de votos, deu provimento à tese de que a incidência do IPI ocorreria unicamente por ocasião do desembaraço aduaneiro.

A modificação do posicionamento sobre a questão é de extrema relevância para a compreensão da relação jurídica tributária como um todo. Por tal razão, mereceu atenção especial entre todo o conteúdo apresentado no Currículo Permanente de Direito Tributário.

1 A base constitucional do imposto sobre produtos industrializados – IPI

O legislador constitucional estabeleceu, no artigo 153, IV, da Constituição Federal de 1988, a competência da União para a instituição de imposto sobre produtos industrializados – IPI. As balizas para a instituição do IPI vieram expressas no parágrafo 3º do artigo 153 do texto constitucional. Observada essa autorização, foi recepcionada a Lei 4.502/64, que regulava o imposto sobre o consumo. O DL 34/66, posteriormente, veio definir que o imposto sobre o consumo passaria a ser denominado de imposto sobre produtos industrializados.

2 Os critérios constitucionais para a instituição do imposto sobre produtos industrializados – IPI

Os critérios para a instituição do imposto sobre produtos industrializados – IPI estão estampados nos parágrafos 1º e 3º do artigo 153 do atual texto constitucional, que assim dispõem:

“§ 1 – É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os requisitos estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.
(...)

§ 3º – O imposto previsto no inciso IV:
I – Será seletivo, em função da essencialidade do produto;
II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;
IV – terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei (Incluída pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2013)”(1)

Dos critérios estabelecidos, faremos referência à seletividade e à não cumulatividade.

A seletividade consiste na aplicação de tributação diferenciada com observância da essencialidade do objeto a ser tributado. Assim, a alíquota a ser aplicada no imposto sobre produtos industrializados deverá, obrigatoriamente, observar a essencialidade do produto industrializado, sob pena de inconstitucionalidade: “A essencialidade relaciona-se diretamente à utilidade produto para consumo”.(2) A observância do princípio da seletividade pode ser aferida da tabela do imposto sobre produtos industrializados.

A não cumulatividade, em síntese, constitui princípio que visa não onerar toda a cadeia produtiva em cascata. Esse princípio deve ser aplicado em razão da norma constitucional, sendo dispensável norma legal regulamentar para sua aplicação. A Constituição Federal especifica a não cumulatividade como sendo a compensação do que for devido a título de IPI nas operações anteriores mediante sistema de creditamento. Nessa linha, estabelece o Código Tributário Nacional:

“Art. 49 – O imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados. Parágrafo único – O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.”(3)

Da leitura do texto legal, evidencia-se que a aplicação do princípio da não cumulatividade é cogente. O IPI somente deverá ser aplicado à luz da regra da não cumulatividade.

3 A base legal do imposto sobre produtos industrializados – IPI

Deve ser transcrito o apontamento apresentado pelo Desembargador Federal Leandro Paulsen em seu livro **Impostos federais, estaduais e municipais** especificando, de forma sintética, a base legislativa do IPI:

“A Lei 4.502/64, com suas alterações posteriores, em seus 127 artigos, institui o imposto. O Decreto 7.212/10 traz o regulamento do IPI (Ripi), regulamentando a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração do IPI. Os Decretos 6.006/06 e 6.890/09, com suas alterações posteriores, inclusive as do Decreto 7.543/2011, cuidam da Tabela de Incidência do IPI (Tipi), estabelecendo as alíquotas aplicáveis a cada produto.”(4)

Podemos observar que o imposto sobre produtos industrializados foi montado a partir das regras originárias do imposto sobre o consumo. Mediante adequação do imposto até então exigido ao texto constitucional, surgiu a figura da “equiparação”, trazendo sérios questionamentos sobre o IPI.

4 O fato gerador para incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 46, estabelece três situações (fatos geradores) para configurar a incidência do imposto sobre produtos industrializados, a saber:

“Art. 46 – O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:
I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.
Parágrafo único: Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.”(5)

Os questionamentos sobre a incidência do imposto sobre produtos industrializados no desembaraço aduaneiro indicam inúmeras teses que justificam a inconstitucionalidade de tal exigência. Em que pese à ligação direta de tais argumentos com a questão da cobrança do imposto sobre produtos industrializados – IPI na revenda do produto importado no mercado interno, não abordaremos tais hipóteses, mantendo o foco do trabalho na questão destacada inicialmente.

5 O contribuinte do imposto sobre produtos industrializados

O Desembargador Leandro Paulsen, em sua obra, enfatiza que

“só pode ser tributada a operação com produto que tenha sido industrializado por uma das partes do negócio jurídico, de modo que não é dado fazer incidir o

tributo em outras situações, tampouco colocar como contribuinte senão a pessoa que pratica a industrialização ou que com ela realiza a operação.”

Especifica, ainda, que

“A indicação, como contribuintes, de outras pessoas, como o importador e o comerciante, revela inadequação à base econômica dada à tributação, ou seja, tributação sem suporte na norma de competência. Aliás, o STF não admite a cobrança de IPI do importador pessoa física, tendo em conta que, não sendo industrial, não é contribuinte do IPI, qualidade necessária para resguardar o seu caráter não cumulativo.”(6)

Em relação à inadequação da equiparação do comerciante, do importador e de outras pessoas como contribuintes do IPI, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 51, assim dispõe:

“Artigo 51 – Contribuinte do imposto é:
I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;
II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior.
Parágrafo único – Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento do importador, industrial, comerciante ou arrematante.”(7)

A Lei 4.502/64, em seus artigos 3º e 4º, e o Decreto 7.212/2010 apresentam outras equiparações para viabilizar a relação jurídica tributária do imposto sobre produtos industrializados.

O tema permite questionamentos quanto ao princípio da não cumulatividade como verdadeiro limite ao poder de tributar nas hipóteses em que tal possibilidade resta inviabilizada pela quebra da cadeia de compensações, como no caso da importação de bens do exterior.

6 A incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI na importação e na saída da mercadoria do estabelecimento importador para revenda no mercado interno

Aqui, devemos descrever a situação fática em que resta evidenciada a dupla exigência do pagamento do imposto sobre produtos industrializados na revenda de mercadoria importada.

Em uma primeira etapa, o importador, na importação de produto para a revenda no mercado interno, recolhe o IPI no momento do desembaraço aduaneiro, que é quando ocorre o fato gerador na importação (artigo 46, I, do CTN).

Em uma segunda etapa, o IPI volta a ser recolhido na saída da mercadoria do estabelecimento do importador, quando da sua revenda no mercado interno. Registre-se que, nessa fase, a incidência do IPI se dá sobre uma base de cálculo expandida, ou seja, considerando o preço da revenda do produto.

O questionamento dos contribuintes está no fato de que a segunda hipótese de incidência do IPI não teria base legal, configurando clara hipótese de bitributação, bem como de que se estaria diante de operação de consumo no mercado interno, não se caracterizando nenhuma das hipóteses de industrialização elencadas no artigo 4º do Decreto 7.212/2010 (Regulamento do IPI).

Devidamente judicializada, a questão chegou ao Superior Tribunal de Justiça,

onde surgiram os entendimentos divergentes.

7 As divergências no âmbito do Superior Tribunal de Justiça

No âmbito da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, foi firmado entendimento de que não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo artigo 4º, I, da Lei 4.502/64, com a permissão do artigo 51, II, do Código Tributário Nacional. O posicionamento da Segunda Turma, que era prevalente no STJ, está estampado na ementa abaixo transcrita:

“RECURSO ESPECIAL Nº 1.429.656 – PR (2014/0006971-5)
RELATOR: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE: GAZIN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS E
ELETRODOMÉSTICOS LTDA.
ADVOGADOS: ARLI PINTO DA SILVA
JORGE WADIH TAHECH E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA. RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI Nº 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9º, I, E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO Nº 7.212/2010).

1. Seja pela combinação dos artigos 46, II, e 51, parágrafo único, do CTN – que compõem o fato gerador –, seja pela combinação dos arts. 51, II, do CTN, 4º, I, da Lei nº 4.502/64, 79 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e 13 da Lei nº 11.281/2006 – que definem a sujeição passiva –, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda.

2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei nº 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.

3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de *bis in idem*, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra, no qual está embutida a margem de lucro da empresa estrangeira, e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, no qual já está embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador, na primeira operação, apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.

4. Precedentes: REsp nº 1.386.686 – SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; e REsp nº 1.385.952 – SC, Segunda

Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.09.2013. Superado o entendimento contrário veiculado no REsp nº 841.269 – BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006.

5. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: 'A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a) Relator(a)'. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília (DF), 11 de fevereiro de 2014.”(8)

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, todavia, apresentava posicionamento diverso, que acabou prevalecendo na decisão do Agravo Regimental 1.411.749/PR, julgado em 11.06.2014. Segundo o *site* do Superior Tribunal de Justiça, a decisão proferida no agravo regimental foi assim proclamada:

“Proclamação final de julgamento: Prosseguindo no julgamento, a Seção, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator, Herman Benjamin, e Assusete Magalhães, conheceu dos embargos e deu-lhes provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Ari Pargendler, que lavrará o acórdão.”(9)

Considerando que o voto vencedor ainda não resta publicado, já se destacam o voto divergente do Ministro Arnaldo Esteves de Lima e o voto-vista do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Ambos os votos foram transcritos abaixo, pela importância de seu conteúdo e pelos reflexos que certamente provocarão em vários institutos de natureza tributária.

“EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.411.749 – PR (2014/0010870-8)
RELATOR: MINISTRO SÉRGIO KUKINA
EMBARGANTE: JABUR COMERCIAL E IMPORTADORA DE PNEUS LTDA.
ADVOGADO: FERNANDA VIEIRA KOTZIAS E OUTRO(S)
EMBARGADO: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RETIFICAÇÃO DE VOTO
MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA:

Senhor Presidente, versam os autos sobre divergência existente entre as turmas integrantes da Primeira Seção no tocante ao momento de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI sobre os produtos de procedência estrangeira. Embora tenha proferido voto, na sessão de julgamento de 12.03.14, no sentido de acompanhar o eminente Ministro SÉRGIO KUKINA, relator, a fim de conhecer dos embargos de divergência em recurso especial e negar-lhes provimento, peço vênha para retificá-lo, de modo a acompanhar a divergência inaugurada pelo eminente Ministro ARI PARGENDLER, pelas breves razões que passo a expor.

Ressalto, desde logo, que já proferi decisões monocráticas e voto, no que fui acompanhado, inclusive, por unanimidade, pelos demais integrantes da Primeira Turma, no sentido de seguir a orientação da Segunda Turma, segundo a qual o IPI incide em 2 (dois) momentos, a saber: no ato do desembaraço aduaneiro e no ato da revenda desse produto importado no mercado interno (AgRg no AgRg

no REsp 1.373.734/SC, de minha relatoria, Primeira Turma, DJe 11.12.13). No entanto, ao reexaminar a matéria, após maior reflexão sobre a própria natureza do IPI, concluo de forma diversa. O IPI sempre incidiu, no tocante aos produtos importados, no desembaraço aduaneiro, nos termos do art. 46, I, do CTN. A propósito, transcrevo a clássica lição do saudoso mestre ALIOMAR BALLEIRO (**Direito Tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 340-1):

‘Em relação às mercadorias regularmente importadas, o fato gerador é o desembaraço aduaneiro destas, nos portos ou lugares alfandegados, pelo processo já exposto no comentário aos arts. 20, 46, I, e 47, I. O imposto pode ser pago concomitantemente com os direitos alfandegários ou mesmo depois, mas antes de a mercadoria sair das docas ou da estação aduaneira.

Em ambos os casos – incisos I e III –, o elemento econômico, isto é, o processo de produção, ocorre fora do Brasil. O CTN serviu-se, então, do fato econômico da introdução da mercadoria estrangeira no circuito nacional e escolheu o momento cômodo de sua tributação alfandegária, simultaneamente com o pagamento desta, ou logo depois, desde que antes da liberação do volume nas portas de armazéns das docas ou da estação alfandegada.’

O CTN é expresso ao afirmar que o fato gerador do IPI é o desembaraço aduaneiro da mercadoria estrangeira importada. Ocorre que a autoridade tributária passou a exigir o tributo por ocasião de sua saída do estabelecimento do importador, pelo valor agregado na operação, ao fundamento de que o importador é equiparado a industrial, por força dos arts. 4º, I, da Lei 4.502/64 e 51, II, do CTN. Daí a controvérsia.

No entanto, reexaminando a matéria, convenci-me de que a equiparação legal em tela não tem o alcance de modificar o aspecto temporal da hipótese de incidência, mas o objetivo de evitar interpretação tendente a afastar a responsabilidade tributária do importador, que não é industrial *stricto sensu*, pelo IPI incidente sobre produtos industrializados de procedência estrangeira, de modo que sobressai a impertinência desse fundamento para respaldar a pretensão fiscal.

O núcleo material é a industrialização. O importador é o sujeito passivo do IPI porque os limites da soberania não autorizam que se tribute o industrial estrangeiro. Ao revender o produto industrializado no mercado interno, o importador não promove, em regra, nenhuma modificação, aperfeiçoamento ou melhora na sua natureza. Se assim agir, atrairá a incidência do IPI. Todavia, se apenas dá início à circulação da mercadoria importada, como ocorre de forma ordinária, não se pode ter como ocorrido o fato gerador do tributo em tela.

Com efeito, à míngua de industrialização na operação de revenda do produto estrangeiro no mercado interno, não verifico a existência de um segundo fato gerador, a atrair a incidência do tributo. O IPI não tributa margem de lucro.

Se, para estabelecer parâmetros de igualdade, tributa-se a saída da mercadoria do estabelecimento do importador pelo IPI, indaga-se, nesse contexto, a finalidade do imposto de importação, impondo-se reconhecer que este teria apenas função arrecadatória, o que não encontraria respaldo na jurisprudência e na doutrina consolidadas há longa data sobre o tema.

Ante o exposto, retifico meu voto, a fim de acompanhar a divergência inaugurada pelo eminente Ministro ARI PARGENDLER, de modo a conhecer dos embargos de divergência e dar-lhes provimento.”(10)

Acompanhando o voto divergente, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho assim se manifestou no seu voto-vista:

“RELATOR: MINISTRO SÉRGIO KUKINA
EMBARGANTE: JABUR COMERCIAL E IMPORTADORA DE PNEUS LTDA.
ADVOGADO: FERNANDA VIEIRA KOTZIAS E OUTRO(S)
EMBARGADO: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

VOTO-VISTA
(MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO)

(...)

1. Senhor Presidente, senhores ministros, a tese discutida nos presentes embargos de divergência é da mais alta importância, pelos seus reflexos imediatos na economia nacional – que os primeiros economistas chamavam de indústria –, ante as consequências que podem advir da decisão a ser proferida no que respeita à organização financeira e tributária das diversas empresas que importam mercadorias estrangeiras para revendê-las no mercado interno brasileiro, mas sem introduzir-lhes ou acrescentar-lhes qualquer modificação na sua natureza ou finalidade; mais uma vez se constata que o poder estatal tributante, que sempre esteve em persistente antagonismo com as reações dos contribuintes, conserva-se fiel à sua marca tradicional e histórica.

2. Peço-lhes vênha para repetir o que os tratadistas mais antigos das finanças públicas e dos tributos em geral ensinam a respeito das exações, dando a palavra ao mais judicioso deles, o britânico DAVID HUME, que aliava ao seu talento para a Economia as superioridades próprias do pensamento filosófico:

‘Os impostos mais perniciosos de todos são os arbitrários. São comumente convertidos, por sua administração, em punição para a indústria e são mais perniciosos por sua inevitável desigualdade do que pelo fardo real que impõem. É surpreendente, portanto, ver que tenham lugar em qualquer povo civilizado. (...) Em geral, todos os impostos sobre indivíduos, mesmo quando não são arbitrários, devem ser considerados perigosos, pois é tão fácil para o soberano acrescentar gradualmente à soma que demanda, que esses impostos são dados a se tornar inteiramente opressivos e intoleráveis.’ (**Ensaio político**. Traduzido por Pedro Pimenta. São Paulo: Martins Fontes, 2013. p. 200)

(...)

10. E aqui encerro, Senhor Presidente, para o sossego de todos, essas veleidades históricas que cultivo (quase sempre vistas com desagrado ou pelo menos com impaciência) e lhes digo, senhores ministros, que solicitei vista dos autos porque emergiram dos debates travados no início do julgamento quatro questionamentos que, ao meu modesto sentir, permeiam a discussão deste caso concreto.

11. O primeiro deles refere-se à mudança súbita, sem qualquer alteração normativa ou jurisprudencial vinculante, do entendimento que até então vigorava pacífico no âmbito desta Primeira Seção do STJ de que, tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembarço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação; esse entendimento é prestigiado por inúmeras decisões dos ilustres ministros desta Corte Superior, inclusive em algumas manifestações monocráticas, se não me trai a minha memória, que já rateia.

12. Com efeito, essa era a orientação prevalecente nesta Primeira Seção do STJ, da qual é exemplo o REsp 841.269/BA, relator o ilustre Ministro FRANCISCO FALCÃO (DJE 14.12.2006), assim ementado:

‘EMPRESA IMPORTADORA. FATO GERADOR DO IPI. DESEMBARÇO ADUANEIRO.

I. O fato gerador do IPI, nos termos do artigo 46 do CTN, ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento, no desembaraço aduaneiro ou na arrematação em leilão.
II. Tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação.
III. Recurso especial provido.' (REsp 841.269/BA, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 14.12.2006)

13. Pode ser citado, ainda, outro exemplar julgado, este da lavra da saudosa Ministra DENISE ARRUDA, que, embora proferido no âmbito da discussão sobre a existência de *bis in idem* na cumulação do IPI com o imposto de importação (II), distinguiu os fatos geradores do IPI, como ressuma de sua ementa, abaixo transcrita, redigida com o apuro e a elegância que eram a marca da inesquecível julgadora e atenciosíssima colega:

'PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPI INCIDENTE SOBRE PRODUTO IMPORTADO. LEGITIMIDADE. (...)

2. Por outro lado, nos termos do art. 46, I, do CTN, 'o imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira'. Conforme a clássica lição de Aliomar Baleeiro, o IPI recai sobre o produto, sem atenção ao seu destino provável ou ao processo econômico do qual proveio a mercadoria, sendo que o CTN escolheu, para fato gerador, três hipóteses diversas, ou momentos característicos da entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização (**Direito Tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 184).

3. Ressalte-se que, não obstante a doutrina admita que na hipótese ocorra o *bis in idem* (que não se confunde com a bitributação em sentido estrito), a incidência tanto do imposto de importação quanto do IPI, nas hipóteses de produtos importados, não viola a discriminação constitucional de competências tributárias, pois tanto um como outro imposto pertencem à competência de uma só pessoa política (Hugo de Brito Machado, **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003. v. I. p. 475).

4. Precedentes citados: REsp 273.205/RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 05.03.2001; AgRg no REsp 216.265/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 29.03.2004; REsp 846.667/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 07.03.2007.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.' (REsp 660.192/SP, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 02.08.2007)

14. É claro que se pode invocar, mas sem consistência, a necessidade de proteção do mercado interno do país e dos seus agentes econômicos operadores, mas as medidas com tal propósito, como se sabe, devem ser motivadas em constatações empíricas que revelem a presença de ameaça, tal como ocorre, por exemplo, (a) com a prática do *dumping*, que se apura em procedimento regular, ou (b) quando se intenta prevenir ou combater crises iminentes ou já instaladas; vale lembrar, mas apenas a título de exemplo, a política de incentivo à exportação de produtos industriais da chamada linha branca (geladeira, fogão e freezer) ou a redução da alíquota de IPI de veículos automotores: em ambos os casos, tratou-se de medidas temporárias e voltadas para o enfrentamento de crise cambial que então se avizinhava e hoje foi felizmente afastada.

15. Fora dessas hipóteses (*dumping* e crise potencial ou efetiva) – e mais uma ou outra situação específica –, a sobretaxação de produtos estrangeiros, máxime pela elevação de tributos internos, converte-se em puro protecionismo ou protecionismo de compadrio, que tem o efeito perverso de tornar permanente o tratamento tributário diferenciado próprio para o combate àqueles fenômenos, e que deve, por definição, ser tópico e temporário; deve-se abonar, porém, em homenagem ao esforço da Fazenda Pública – sincero e honesto esforço dos seus denodados procuradores –, que a modalidade da medida judicial buscada neste

processo seria compatível com os tempos iniciais da industrialização do país, quando a substituição de importações era a palavra de ordem dos doutores da Cepal, à frente deles o mais criativo e original dos economistas do Brasil, o inesquecível Professor CELSO FURTADO, nordestino da Paraíba, como todos estamos recordados, e que tanta falta faz à luta pela superação do nosso colonialismo interno.

16. A segunda ponderação instigante deste pedido de vista refere-se à proposta de consolidação de um entendimento adverso, claramente maculador do princípio que, ao meu sentir, deve permear as relações tributárias, qual seja, o da proibição de retrocesso; assim, se já definida uma orientação mais favorável ao contribuinte, não se afigura aceitável, do ponto de vista jurídico-tributário e sistêmico, que, a partir de interpretação ocasional da mesma legislação infraconstitucional, ausente – como neste caso – alteração normativa ou legal, dê-se a inversão da conclusão até então vigorante.

17. Apresso-me em ressaltar que os autores mais consagrados teorizam a respeito da proibição de retrocesso enfatizando a sua incidência apenas no trato normativo da seguridade social, da assistência e da prevenção contra infortúnios; mas se deve anotar que a visão restritiva da proibição de retrocesso não é compatível com a largueza do instituto, que deve ser estendido à proteção das garantias individuais e, portanto, aplicável, por extensão principiológica, a quaisquer relações jurídicas que provoquem a redução de direitos subjetivos.

18. Destarte, a proibição de retrocesso deve alcançar também as construções pretorianas ou da jurisprudência dos tribunais, sendo inaceitável a sugestão de que tal proibição se refira apenas e somente ao poder normatizador, quando se sabe que a atividade judicial tem aptidão para reorientar, em termos quase inéditos, certas pautas da vida social, mormente em matéria tributária, na qual, por exemplo, a eliminação de uma causa de inexigibilidade de tributo equivale à instituição de exação nova, à margem do processo legislativo.

19. O princípio da proibição de retrocesso – convém ser lembrado – tem assento substantivo na Carta Magna de 1988, derivando diretamente, dentre outros dispositivos, dos que fixam o perfil do Estado Social e Democrático de Direito, dos que proclamam a máxima eficácia e efetividade das normas definidoras de direitos fundamentais, dos que protegem a segurança jurídica e a confiança e dos que tutelam o valor social e a adequada valorização do trabalho humano.

20. É correto assegurar, no desenvolvimento das ideias garantísticas, que uma das mais firmes pilstras do Estado de Direito Democrático é a que sustenta que o poder estatal não pode surpreender o indivíduo, tese que já fora exposta pelo reverenciado Professor GERALDO ATALIBA, que expressa em palavras de imperecível atualidade a necessidade de serem as ações estatais previsíveis, isto é, moldadas em formas pré-sabidas que as estruturam e conformam, representando, sobretudo, um antídoto contra as surpresas desagradáveis; diz esse notável jurista e mestre:

‘O quadro constitucional que adota os padrões do constitucionalismo – do ideário francês e norte-americano instalado no mundo ocidental, nos fins do século XVIII – e principalmente a adoção de instituições republicanas, em inúmeros Estados, cria um sistema absolutamente incompatível com a surpresa. Pelo contrário, postula absoluta e completa previsibilidade da ação estatal pelos cidadãos e administrados.’ (**República e Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 171)

21. Essa refinada advertência – volto a dizer – é dirigida a qualquer alteração prejudicante, seja no domínio do Direito Tributário, seja do Direito Sancionador ou de outra seara jurídica; no Direito Penal, como se sabe, esse princípio da proibição de retrocesso aponta que não apenas se regem os crimes e as penas pela lei do tempo da sua consumação como ainda que a lei revogada, quando

mais favorável, produz efeitos no futuro, mesmo depois de retirada do ordenamento (exceção da ultratividade); faço essas considerações somente para melhor ilustrar a minha compreensão dessa temática e o seu sentido juridicamente multiabrangente.

22. A proposição contida no pronunciamento judicial de que se cogita revela, ainda, Senhor Presidente, na minha modesta compreensão, uma aparência de xenofobia, uma vez que, ao impor nova incidência do IPI no momento da comercialização da mercadoria importada, depois do pagamento do II e do IPI incidentes por ocasião do desembaraço aduaneiro, o importador ficará em franca desvantagem com o comerciante de mercadoria nacional, porquanto irá suportar, nessa nova operação de mera comercialização, dupla incidência tributária (IPI e ICMS), ao passo que este último (o comerciante de mercadoria adquirida no país) somente arcará com o ICMS.

23. Outra nuance da questão diz com a discriminação tributária em razão da origem do produto, vedada pelo ordenamento jurídico tributário expressamente em relação ao ICMS, mas cujo princípio amolda-se inteiramente ao IPI (art. 152 da CF), bem como com o malferimento ao princípio da igualdade tributária previsto no art. 150, II, da CF.

24. Nem se argumente que a possibilidade de creditamento do valor pago na etapa anterior mitiga ou mesmo extermina o excedente do imposto a ser pago; tal creditamento, por si só, não diminui ou anula a carga tributária extra que se quer impor ao comerciante/importador. O valor da importação (sobre o qual incide o IPI no momento do desembaraço aduaneiro) não é igual ao valor da venda interna da mercadoria importada (que tende a ser maior).

25. Um exemplo dessa sobrecarga tributária pode ser encontrado em texto do Professor GABRIEL LACERDA TROIANELLI, intitulado 'A não incidência do IPI na venda de produto importado a consumidor final ou estabelecimento não industrial', quando analisa as normas constitucionais impeditivas dessa exegese que agora se pretende uniformizar, especialmente aquelas que proíbem o discrimen entre mercadorias nacionais e estrangeiras; a propósito, aduz o doutrinador o seguinte:

'A primeira regra constitucional que merece atenção é o inciso II do artigo 153, segundo o qual compete à União instituir imposto sobre exportação de produtos nacionais ou nacionalizados. Bem se vê, pela leitura dessa regra, que a equiparação do produto nacionalizado ao nacional, cujos aspectos doutrinários e de legislação infraconstitucional foram examinados no item 3 deste estudo, é consagrada pela própria Constituição Federal.

(...)

Embora a regra em exame diga respeito ao imposto de importação, e não ao IPI, o fato de bem nacionalizado ter sido equiparado ao produto nacional sem qualquer ressalva por si só impede que o legislador infraconstitucional crie distinções entre eles, a não ser quando elas sejam importantes para concretizar outra norma constitucional, o que, no presente caso, não ocorre. Sobretudo quando se considera que, na hipótese em exame, a distinção entre produto nacional e nacionalizado não é sequer estabelecida de modo direto, mas indireto, sob a forma de um efeito decorrente da aplicação de regra tributária que tem como consequência maior carga tributária de IPI para os produtos nacionalizados do que para os nacionais. Com efeito, a diferença entre as cargas tributárias pode ser explicada mediante um exemplo bem simples. Suponhamos que a empresa A, comerciante, tenha adquirido, diretamente do fabricante, pelo preço de 100, determinado produto industrializado fabricado no país, incidindo sobre tal produto o IPI pela alíquota de 10%. Caso a empresa A revenda o produto adquirido para o consumidor final ao preço de 200, a carga total de IPI sobre tal produto será de 10, gerada pela única incidência do imposto na saída do estabelecimento do fabricante. Suponhamos, agora, que outro comerciante, a

empresa B, tenha importado, também pelo preço de 100, esse mesmo produto. Caso a empresa B revenda o produto também pelo preço de 200, a carga total do IPI será de 20, pois: ao importar, pagará IPI de 10 no desembarço aduaneiro, creditando-se deste mesmo montante; ao revender, usará o crédito (10) gerado pela importação para abater dos 20 (10% de 200) devidos na saída do estabelecimento, o que resultará em uma carga total de 20, relativa à soma dos impostos devidos (10 na importação e 20 na saída interna) subtraída do crédito apurado (10 na importação). Como se vê, a carga tributária de IPI incidente sobre o produto nacionalizado, importado pela empresa B, será de 20, portanto, duas vezes maior do que a carga de IPI incidente sobre o produto nacional adquirido pela empresa A, que será de 10.

Além de essa situação implicar distinção arbitrária entre produto nacional e nacionalizado, ela é particularmente grave se considerarmos que, como concluído no item 2 deste estudo, a razão de ser da incidência do IPI na importação é justamente a de promover a equalização entre a carga tributária incidente sobre o produto nacional e o importado (nacionalizado); equalização essa que é agredida quando, com a incidência do imposto na saída interna do bem nacionalizado, a carga de IPI passa a ser maior do que a aplicada ao bem nacional. Nesse contexto, resta inequívoca a ofensa ao princípio da isonomia tal como previsto no inciso II do art. 150 da Constituição Federal (...).’ (**Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 184, 2011. p. 39-40)

26. Veja-se que a mudança abrupta da orientação até então prevalecente nesta Corte impõe a todo tipo de estabelecimento comercial que realize saída de mercadorias por ele importadas – até mesmo supermercados e empórios – uma equiparação ficta e forçada com a figura do industrial, mas sem qualquer identificação com a atividade fabril, o que demonstra que se trata de equiparação apenas para fins fiscais, sobrepondo-se desnecessariamente à carga tributária, o que, ao meu sentir, *data venia*, se dá a partir de uma interpretação literal do texto legal, mas que não revela seu escopo, sua vocação ou sua lógica a partir da integração com outros preceitos do ordenamento jurídico tributário.

27. O Código Tributário Nacional assim disciplina a matéria relativa ao IPI:

‘Art. 46 – O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:
I – o seu desembarço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.
Parágrafo único – Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.’

‘Art. 51 – Contribuinte do imposto é:
I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;
II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;
IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
Parágrafo único – Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.’

28. Ao meu sentir, não se devem interpretar essas normas como admitindo dois fatos geradores concomitantes ou sucessivos para a incidência do IPI no caso de produto importado – primeiro, o desembarço aduaneiro e, depois, a saída desse produto importado do estabelecimento importador para ser comercializado –, sob pena de condenável *bis in idem*.

29. À lei é possível a utilização do artifício da equiparação jurídica para igualar

situações aparentemente díspares, submetendo-as a um idêntico regramento jurídico; assim, não se olvida a legalidade da equiparação de um determinado contribuinte a industrial para fins de sujeitá-lo a determinado imposto (no caso, ao IPI); todavia, referida equiparação não pode ser arbitrária ou fortuita, de forma que deve haver um liame mínimo entre a atividade efetivamente desenvolvida pelo sujeito passivo com a atividade de industrialização. O legislador ordinário não tem liberdade irrestrita para estipular e definir contribuintes de imposto, por meio de ficções jurídicas aleatórias.

30. Já se manifestaram, nesse mesmo sentido, os eminentes Professores ROQUE ANTÔNIO CARRAZA e EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO:

‘Portanto, é sujeito passivo possível do IPI o industrial, seja por natureza, seja por equiparação. Vale dizer, à lei é dado considerar industrial quem, de fato, não reveste tal natureza. Tal equiparação, no entanto, como acenado no item anterior, tem limites. Com efeito, para que alguém possa validamente vir equiparado a industrial, é mister apresente, em relação a este, pontos de identificação fortes o bastante para tornar tributariamente irrelevantes as diferenças secundárias que entre eles existem. Expliquemo-nos melhor.

Prescreve o já estudado art. 46, parágrafo único, do CTN que industrializar produto é submetê-lo a operação que lhe altere a natureza ou a finalidade, ou, quando pouco, o aperfeiçoe para o consumo. Vai daí que só pode figurar no polo passivo da obrigação de recolher IPI, na condição de contribuinte equiparado, quem, conquanto não seja industrial, pratique atos de algum modo relacionados com os preditos propósitos do processo de industrialização. É o caso, por exemplo, de quem efetua operações de acondicionamento ou recondicionamento, que o Regulamento do IPI, em seu art. 4º, IV, equipara a processo de industrialização.

Tal é o entendimento de Hugo de Brito Machado, para quem industrial por equiparação legal é aquele que está de algum modo ligado a uma das hipóteses de incidência do imposto, mas, a rigor, não poderia ser tido como industrial. A equiparação legal tem por fim evitar questionamentos, mas não pode ser arbitrária, vale dizer, a lei não pode equiparar qualquer pessoa ao industrial, apenas para dele cobrar o imposto, sem que exista um elo entre aquele que é equiparado a industrial e a atividade de industrialização ou de comercialização do produto dela resultante. É imprescindível a existência de alguma relação entre o industrial por equiparação legal e a hipótese de incidência do imposto.

Portanto, inexistindo tal relação, não se estará diante de equiparação, mas de mera ficção, que o CTN não autoriza utilizar para definir o sujeito passivo do IPI.’ (A não incidência do IPI nas operações internas com mercadorias importadas por comerciantes: um falso caso de equiparação legal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 140, 2007. p. 99)

31. A Fazenda Nacional argumenta que a conjugação do art. 46, II, do CTN, definindo como fato gerador do IPI a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51, que menciona o importador, com o art. 4º, I, da Lei 4.502/62, que equiparou os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira a estabelecimento produtor, é suficiente para respaldar a sua tese.

32. Mas a interpretação de tais normativos não pode ser literal; ao contrário, a exegese a ser feita deve privilegiar o sentido e a finalidade dessas normas positivadas. Na verdade, ao meu ver, o art. 46 do CTN elegeu 3 fatos geradores do IPI: (a) o desembaraço aduaneiro de bem de procedência estrangeira; (b) a saída do estabelecimento de bens industrializados no país; e (c) a arrematação de bem abandonado.

33. A interpretação mais consentânea com o ordenamento jurídico tributário é a

de que, no caso de produto importado, o fato gerador do imposto (IPI) é o desembaraço aduaneiro. A hipótese definida no inciso II do art. 46 do CTN (saída do estabelecimento) só pode ser compreendida como referente a produtos industrializados nacionais ou, ainda, produtos alienígenas que sofreram algum processo de industrialização antes da comercialização, ou, finalmente, para o caso de comercialização de produtos fornecidos ao industrial.

34. Há uma verdadeira correspondência entre os fatos geradores do imposto e os contribuintes definidos no art. 51 do CTN; assim, para o fato gerador definido no art. 46, inciso I (desembaraço aduaneiro), o contribuinte é o importador (art. 51, I); já para o fato gerador do inciso II do art. 46 do CTN, podem ser contribuintes tanto o industrial (art. 51, II) como o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior (art. 51, III); no caso da arrematação, o contribuinte é o arrematante (art. 51, IV).

35. Essa lógica normatizada, devida, sobretudo, ao gênio do Professor RUBENS GOMES DE SOUZA, coautor do CTN, deve ser valorizada pelo exegeta como elemento fertilizador da sua análise, para que não caia na tentação de reinventar a roda a cada dia e a cada dia mudar os rumos dos seus caminhos, inaugurando roteiros inesperados e de percurso dificultoso, devendo-se a cada passo recorrer a imprevistos.

36. Ao fato gerador previsto no inciso II do art. 46 do CTN é certo que correspondem dois contribuintes (o industrial ou quem a lei a ele equiparar e o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça ao industrial), mas essa regra objetiva preservar o princípio da não cumulatividade do IPI, enquanto persistir a cadeia de produção. Veja-se que o legislador apenas admitiu o comerciante (art. 51, III, do CTN) como contribuinte desse imposto na hipótese de fornecimento de produtos sujeitos ao IPI a industriais ou quem a lei a ele equiparar, o que faz pressupor que, de ordinário, o comerciante não é contribuinte do IPI, como de fato não o é.

37. E, a toda evidência, o desembaraço aduaneiro extingue a nota de estrangeirice, nacionaliza e equipara a mercadoria a produtos nacionais. A partir do momento em que aporta em território nacional, após o pagamento dos impostos referentes à importação, neles incluindo-se o IPI, tal como previsto no art. 46, I, do CTN, a mercadoria, salvo se sofrer outro processo de industrialização, estará, para todos os efeitos, integrada ao circuito de comercialização interno.

38. A equiparação do importador/comerciante ao industrial, com fundamento no art. 46, II, c/c o art. 51, II e parág. Único, do CTN, para fins de nova tributação do IPI, é uma equiparação verdadeiramente ficcional, e o legislador – como todos sabem – não é livre para estabelecer equiparações aleatórias, oportunísticas ou dissociadas dos propósitos do processo de industrialização, pois tal proceder fere o disposto no art. 110 do CTN.

39. Em nota ao art. 51, *caput*, do CTN, o reconhecido doutrinador Professor LEANDRO PAULSEN afirma:

‘Quanto aos sujeitos passivos, cabe destacar, desde já, conforme análise que fizemos da base econômica, que só pode ser tributada a operação com produto que tenha sido industrializado por uma das partes do negócio jurídico, de maneira que não é dado fazer incidir o tributo em outras situações, tampouco colocar como contribuinte senão a pessoa que pratica a industrialização ou que com ela realiza a operação. A indicação, como contribuinte, de outras pessoas, como o importador e o comerciante, pode revelar, no caso concreto, inadequação à base econômica dada à tributação, ou seja, tributação sem suporte na norma de competência. O CTN, contudo, abriu oportunidade para tais equívocos, o que se reflete na legislação ordinária e no Regulamento do IPI.’ (**Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.**

Porto Alegre: Lael/Esmafe, 2011. p. 856)

40. Pretender que para o importador/comerciante sejam dois os fatos geradores da tributação pelo IPI fere a lógica da especialidade, pois há uma regra própria para a importação, que é a da tributação no momento do desembaraço aduaneiro. Na condição de revendedor da mercadoria importada, esse contribuinte realiza mera atividade comercial, que não se assemelha a qualquer processo de industrialização.

41. Veja-se que a equiparação já foi feita no inciso I do art. 46 do CTN, exatamente quando o importador – que não realiza qualquer atividade de transformação da natureza ou finalidade do produto para consumo (art. 46, parág. Único, do CTN) – foi alçado à categoria de contribuinte do IPI, com o escopo de equalizar as cargas tributárias incidentes sobre bens importados e aqueles produzidos internamente.

42. Se a legitimação da incidência do IPI na importação está fundada na necessidade de conferir tratamento tributário igualitário em face das mercadorias industrializadas em território nacional, a prevalecer a interpretação que pretende o Fisco, de nova incidência do referido imposto no momento da saída da mercadoria do estabelecimento importador, estar-se-á subvertendo a lógica fundante da própria cobrança, invertendo-se a desigualdade, agora em prejuízo dos produtos de origem estrangeira, o que, a meu ver, como já dito acima, fere os princípios da isonomia e da igualdade tributária e a proibição de discriminação pela origem da mercadoria.

43. Por essas razões, Senhor Presidente e senhores ministros, voto pelo provimento dos embargos de divergência para fazer prevalecer o entendimento da 1ª Turma desta Corte (REsp 841.269/BA), segundo o qual, tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação.

44. É como penso, é como voto, como sempre diz o Ministro HUMBERTO MARTINS, ao proferir os seus lúcidos votos.”(11)

O voto-vista apresentado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho traz conteúdos que nos permitem a reflexão sobre a relação jurídica tributária e especialmente sobre a legalidade da incidência do imposto sobre produtos industrializados. A ficção utilizada para equiparar o importador ao industrial como forma de permitir a incidência do IPI no caso de revenda de mercadoria importada nos traz questionamentos sobre os critérios interpretativos adotados no âmbito do Direito Tributário, indicando, até mesmo, a necessidade de averiguação dos demais institutos desse ramo do direito.

Considerações finais

Apesar de ainda não ter sido disponibilizado o voto condutor da decisão proferida no REsp 1.411.749/PR, temos os votos dos ministros que acompanharam o voto divergente apresentado pelo Ministro Ari Pargendler, que bem demonstram a profundidade dada à questão apreciada.

Os fundamentos contidos nos votos dos Ministros Arnaldo Esteves de Lima e Napoleão Nunes Maia Filho bem demonstram a mudança de posicionamento do Superior Tribunal de Justiça para afastar a incidência do imposto sobre produtos industrializados na revenda de mercadoria importada no âmbito interno.

Os questionamentos sobre as equiparações legais utilizados para possibilitar a relação jurídica tributária e os instrumentos interpretativos que acabam por permitir a criação da relação jurídico-tributária em situações em que o princípio

da legalidade resta rarefeito levam-nos à necessidade de reflexões mais profundas sobre todo o arcabouço financeiro/tributário.

As conclusões sobre a relação jurídica do imposto sobre produtos industrializados certamente nos levarão a outros questionamentos em outras situações dentro da mesma relação jurídica.

Referências

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 16 dez. 2014.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 16 dez. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.411.749/PR. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, 11 de junho de 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Agravo Regimental n. 1.411.749/PR. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 11 de junho de 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial n. 1.429.656/PR. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 11 de fevereiro de 2014.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

Notas

1. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 16 dez. 2014.

2. **RDDT**, n. 214, jul. 2013. p. 153.

3. BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 16 dez. 2014.

4. MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 95.

5. BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 16 dez.

2014.

6. MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 140.

7. BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 16 dez. 2014.

8. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial n. 1.429.656/PR. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 11 de fevereiro de 2014.

9. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Agravo Regimental n. 1.411.749/PR. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 11 de junho de 2014.

10. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.411.749/PR. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, 11 de junho de 2014.

11. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.411.749/PR. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, 11 de junho de 2014.

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023:2002/ABNT):

NÜSKE, Ricardo. A exigência do imposto sobre produtos industrializados na revenda de mercadoria importada no mercado interno. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 65, abr. 2015.

Disponível em:

< http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/Ricardo_Nuske.html >

Acesso em: 13 maio 2015.